

Cauza C-248/23**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

18 aprilie 2023

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

30 martie 2023

Reclamantă:

Novo Nordisk AS

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungaria)

Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria)

[omissis]

În procedura de contencios administrativ în materie fiscală inițiată ca urmare a acțiunii introduse de societatea Novo Nordisk AS ([omissis] Bagsvaerd, Danemarca) [omissis], reclamantă, împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul administrației naționale fiscale și vamale) ([omissis] Budapesta, Ungaria) [omissis], pârâtă, Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală) a dat următoarea

ORDONANȚĂ:

În conformitate cu articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, instanța de trimitere [omissis] adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară:

Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării naționale în discuție în litigiul

principal, în temeiul căreia o întreprindere farmaceutică ce transferă *ex lege* către organismul de asigurări de sănătate de stat o parte din cifra sa de afaceri care provine din vânzările de produse farmaceutice care beneficiază de finanțare publică nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare, ca urmare a faptului că plățile sunt efectuate *ex lege*, că se pot deduce din baza de calcul a obligației de plată atât plățile efectuate conform unei convenții de finanțare, cât și investițiile realizate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății și că suma datorată este colectată de autoritatea fiscală de stat, care o transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat?

[omissis] [considerații de drept procedural național]

MOTIVARE

I. Situația de fapt

- 1 În Ungaria, comercializarea cu amănuntul a medicamentelor se efectuează, cu excepția spitalelor, prin intermediul farmaciilor. Farmaciile se aprovizionează de la distribuitori angro, iar distribuitorii angro de la societăți de distribuție a produselor farmaceutice.
- 2 Medicamentele pot fi subvenționate de Nemzeti Egészségbiztosítási Alapkezelő (organismul de gestionare a Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Ungaria, denumit în continuare „NEAK”), care aplică în acest caz un sistem de „subvenționare a prețului de cumpărare”. În temeiul acestui sistem, NEAK acordă o subvenție la prețul de cumpărare a medicamentelor eliberate pe bază de rețetă și finanțate de securitatea socială în cadrul tratamentelor ambulatorii. Plata prețului medicamentului subvenționat se repartizează ulterior între NEAK și pacient. Pacientul achită farmaciei un quantum numit „suma rămasă de plătit”, care corespunde diferenței dintre prețul medicamentului și quantumul subvenției acordate de NEAK. NEAK rambursează *a posteriori* farmaciei quantumul subvenției în discuție. Prețul medicamentelor perceput de farmacii, care constituie baza de impozitare în scopuri de TVA, are, așadar, două componente: pe de o parte, subvenția din partea NEAK și, pe de altă parte, „suma rămasă de plătit” achitată de pacient. Farmacia trebuie, așadar, să plătească TVA atât pentru quantumul achitat de pacient, cât și pentru suma plătită de NEAK.
- 3 NEAK decide dacă este necesar să se înscrie un medicament pe lista medicamentelor subvenționate, în urma unei examinări care ia în considerare diverse aspecte, și determină apoi quantumul subvenției în funcție de prețul stabilit de distribuitor.
- 4 Novo Nordisk AS este o societate înregistrată în Danemarca, care se ocupă cu fabricarea și comercializarea de medicamente și care, în cadrul activităților sale, vinde în Ungaria medicamentele pe care le fabrică.

- 5 Novo Nordisk AS face parte, împreună cu Novo Nordisk Hungária Kft., dintr-un grup de întreprinderi care a încheiat cu NEAK, în nume propriu și pe seama Novo Nordisk AS, contracte privind portofoliul de proiecte subvenționate și convenții de finanțare. Conform convențiilor de finanțare (în ceea ce privește portofoliul de proiecte și prețul ambalajelor), Novo Nordisk AS a efectuat către NEAK plăți aferente comercializării de medicamente subvenționate de sistemul de securitate socială (în continuare „obligatia de plată în temeiul convențiilor de finanțare”), utilizând în acest scop o parte din veniturile obținute din vânzarea medicamentelor respective.
- 6 În plus față de obligația contractuală menționată, Novo Nordisk AS a efectuat, în conformitate cu articolul 36 alineatul (1) și cu articolul 40/A alineatul (1) din a biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (Legea nr. XCVIII din 2006 privind dispozițiile generale referitoare la furnizarea fiabilă și realizabilă din punct de vedere economic de medicamente și de dispozitive medicale și privind comercializarea de medicamente, denumită în continuare „Legea privind comercializarea medicamentelor”), plăți în procent de 20 % și de 10 % din subvenția de securitate socială pentru medicamentele vândute de societatea respectivă prin intermediul farmaciilor care beneficiază de orice formă de finanțare publică (în continuare „obligatia de plată *ex lege*”).
- 7 Prin îndeplinirea obligației de plată *ex lege* în urma vânzării produselor, Novo Nordisk AS renunță la o parte din contraprestația pe care o primește de la distribuitorul angro, cu alte cuvinte la o parte din cifra de afaceri pe care o realizează. Aplicarea sau neaplicarea obligației de plată *ex lege* și quantumul său global depind de cantitatea de medicamente vândute și de valoarea subvenției de securitate socială.
- 8 În esență, în cadrul obligației de plată *ex lege*, Novo Nordisk AS rambursează către NEAK, care finanțează medicamentele, un procent fix stabilit în avans pentru fiecare dintre medicamentele al căror preț de achiziție este subvenționat.
- 9 Obligația de plată *ex lege* este îndeplinită prin efectuarea unei plăți în temeiul unei declarații fiscale în contul autorității fiscale de stat, care transferă imediat suma plătită în contul Fondului național de asigurări de sănătate.
- 10 La 16 iulie 2021, Novo Nordisk AS, în calitate de distribuitor de produse farmaceutice, a depus la autoritatea fiscală de prim grad a părții o declarație rectificativă privind TVA-ul aferent perioadei fiscale ianuarie 2016, în temeiul articolului 195 din az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea nr. CL din 2017 privind Codul general de procedură fiscală, denumită în continuare „Codul general de procedură fiscală”). Prin intermediul declarației rectificative, reclamanta a redus cu 7 832 000 de forinți maghiari (HUF) valoarea TVA-ului datorat pentru perioada fiscală respectivă, invocând plățile pe care le efectuase atât în temeiul convențiilor de finanțare [omissis] încheiate cu NEAK în calitate de organism de asigurări de sănătate de stat, cât și în temeiul articolului 36 alineatul

(1) și al articolului 40/A alineatul (1) din Legea privind comercializarea medicamentelor.

- 11 Autoritatea fiscală de prim grad a respins declarația rectificativă a reclamantei și a refuzat reducerea *a posteriori* a bazei de impozitare. În urma căii de atac administrative introduse de reclamantă în fața pârâtei, aceasta din urmă a acceptat reducerea bazei de impozitare pentru sumele plătite ca urmare a obligației de plată în temeiul convențiilor de finanțare, făcând trimitere în acest sens la Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-717/19.
- 12 În schimb, pârâta a contestat reducerea bazei de impozitare în ceea ce privește obligația de plată *ex lege*. Aceasta a subliniat că este vorba despre o obligație legală de plată care nu constituie o reducere a prețului, ci o taxă specifică. În opinia sa, legea nu reglementează obligația de plată respectivă ca o reducere de preț, ci ca o taxă. Obligația de plată menționată nu rezultă din convențiile de finanțare, ci direct din dispozițiile legii. Nu este vorba despre o reducere de preț, având în vedere că nu este oferită de distribuitorul de produse farmaceutice consumatorului final și că plățile reprezintă în principal măsuri pentru îndeplinirea unor obiective bugetare și de sănătate, iar în doctrina juridică sunt considerate de asemenea taxe specifice. Obligațiile de plată *ex lege* sunt reglementate de az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLL. törvény (Legea nr. CLI din 2017 privind administrația fiscală) [omissis] și de Codul general de procedură fiscală. Sumele plătite cu acest titlu trebuie să fie achitate autorității fiscale și, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) litera a) din Codul general de procedură fiscală, sunt considerate taxe. Potrivit autorității fiscale, această obligație de plată constituie o taxă pe medicamente, un impozit exigibil în temeiul unei dispoziții legale imperative care nu poate fi considerat o reducere de preț.

II.1. Dreptul maghiar

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Legea nr. CL din 2017 privind Codul general de procedură fiscală) (Noua lege privind Codul general de procedură fiscală)

Articolul 195 Autoritatea fiscală se pronunță, fără efectuarea unui control, cu privire la declarația rectificativă a contribuabilului în termen de 15 zile de la data depunerii sale, atunci când singurul motiv pentru această declarație rectificativă este că dispoziția care prevede obligația fiscală este contrară legii fundamentale sau unui act obligatoriu al Uniunii Europene sau, dacă este vorba despre un decret municipal, oricărei alte norme de drept, cu condiția ca decizia Curții Constituționale, a Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene care s-a pronunțat cu privire la acest aspect să nu fi fost deja publicată la momentul depunerii declarației rectificative sau ca declarația rectificativă menționată să nu fie conformă cu conținutul deciziei publicate.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată)

Articolul 65 Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, baza de impozitare este constituită, dacă prezenta lege nu prevede altfel, din contrapartida pecuniară, obținută sau care urmează să fie obținută de persoana îndreptățită de la cumpărătorul bunului, de la clientul serviciului sau de la un terț, inclusiv orice subvenție, indiferent de formă, care influențează direct prețul livrării sau al prestării.

Articolul 77 (1) În cazul livrării de bunuri, al prestării de servicii sau al achiziției intracomunitare de bunuri, modificarea sau încetarea contractului – inclusiv în cazul inexistenței sau al nevalidității contractului – reprezintă cauze de reducere *a posteriori* a bazei de impozitare cu suma corespunzătoare avansului sau contrapartidei care au fost sau urmează să fie rambursate în tot sau în parte.

[...]

(4) În cazul în care, ca urmare a efectuării livrării de bunuri sau a prestării de servicii, conform condițiilor specificate în politica sa comercială, persoana impozabilă rambursează o sumă în scopuri promoționale unei persoane impozabile sau neimpozabile, care nu a achiziționat direct de la persoana impozabilă bunul sau serviciul a cărui cumpărare dă dreptul la rambursare, persoana impozabilă care efectuează rambursarea poate reduce *a posteriori* baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care face obiectul acestei rambursări (operațiunea care dă dreptul la o reducere a bazei de impozitare), cu condiția ca:

- a) livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care a fost efectuată direct către persoana care are dreptul la rambursare (operațiunea ce dă dreptul la rambursare) să fie o operațiune taxabilă efectuată pe teritoriul național și
- b) suma care trebuie rambursată să fie inferioară produsului obținut prin înmulțirea numărului de operațiuni care dau dreptul la rambursare cu prețul unitar cel mai scăzut, majorat cu taxa, al bunurilor livrate sau al serviciilor prestate, în cadrul măsurii promoționale preconizate, în ceea ce privește orice operațiune care dă dreptul la o reducere a bazei de impozitare.

(5) În contextul aplicării alineatului (4), se consideră că suma rambursată include cuantumul taxei.

A biztonságos és gazdaságos gyógyszer- és gyógyászatisegédeszköz-ellátás, valamint a gyógyszerforgalmazás általános szabályairól szóló 2006. évi XCVIII. törvény (Legea nr. XCVIII din 2006 privind dispozițiile generale referitoare la furnizarea fiabilă și realizabilă din punct de vedere economic de medicamente și de dispozitive medicale și privind comercializarea de medicamente) (Legea privind comercializarea medicamentelor)

Articolul 36 (1) Titularul autorizației de introducere pe piață a unui medicament sau, în cazul în care acesta nu desfășoară nicio activitate de distribuție în Ungaria, distribuitorul desemnat printr-un acord încheiat între ei și aprobat de autoritatea fiscală de stat, precum și persoana care a depus o cerere de subvenție de securitate socială pentru o formulă și, dacă nu aceasta este cea care distribuie formula, distribuitorul (denumiți în continuare împreună, în sensul prezentului capitol, „titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului”), sunt supuși, în ceea ce privește medicamentele și formulele (denumite în continuare împreună, în sensul prezentului capitol, „medicamentele”) comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare publică – cu excepția medicamentelor menționate la articolul 38 alineatul (1) și a formulelor menționate în reglementarea privind formulele de început pentru sugari și formulele de continuare –, obligației de a plăti 20 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, pe baza datelor de comercializare conform rețetelor din luna de referință, proporțional cu prețul de producție sau cu prețul de import (denumite în continuare împreună „prețul de producție”) (preț de producție/preț de consum). Titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului este supus, în ceea ce privește formulele menționate în reglementarea privind formulele de început pentru sugari și formulele de continuare comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare publică, obligației de a plăti 10 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, pe baza datelor de comercializare conform rețetelor din luna de referință, proporțional cu prețul de producție (preț de producție/preț de consum). Obligația de plată se calculează pentru fiecare produs și pentru fiecare tip de subvenție. Prin subvenție de securitate socială se înțelege subvenția brută, inclusiv taxa pe valoarea adăugată; prin preț de consum se înțelege prețul de consum brut; prin preț de producție se înțelege prețul net de producție, fără taxa pe valoarea adăugată.

Articolul 37 (1) Organismul de asigurări de sănătate responsabil cu gestionarea Fondului național de asigurări de sănătate comunică persoanei obligate la plată sau publică pe pagina sa internet, până cel târziu în a 10-a zi a celei de a doua luni calendaristice următoare lunii de referință, datele privind subvenția și comercializarea care sunt necesare pentru a îndeplini obligațiile de plată prevăzute la articolul 36 alineatele (1) și (2).

(2) În temeiul obligațiilor de plată prevăzute la articolul 36 alineatele (1) și (2), titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului și titularul autorizației de distribuție angro a medicamentului depun, până cel târziu în a 20-a zi a celei de a treia luni calendaristice următoare lunii de referință, o declarație la autoritatea fiscală de stat, utilizând formularul pus la dispoziție de aceasta din

urmă, și, în același timp, efectuează plata în contul deschis în acest *scop specific* de autoritatea fiscală la trezorerie.

Articolul 40 Autoritatea fiscală de stat

- a) transferă suma colectată în conformitate cu articolul 36 alineatele (1), (2), (4) și (4a) în contul Fondului național de asigurări de sănătate deschis la trezorerie, detaliat prin normă specială;
- b) prin efectuarea transferului respectiv imediat după efectuarea plății.

Articolul 40/A (1) Pe lângă plata prevăzută la articolul 36 alineatul (1), titularul autorizației de introducere pe piață a unui medicament sau, în cazul în care acesta nu desfășoară nicio activitate de distribuție în Ungaria, distribuitorul desemnat printr-un acord încheiat între ei și aprobat de autoritatea fiscală de stat (denumiți în continuare împreună, în sensul prezentului articol, „titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului”) este supus, în ceea ce privește medicamentele comercializate în farmacii și care beneficiază de orice formă de finanțare publică de cel puțin șase ani, al căror preț, reținut ca bază pentru finanțarea respectivă, depășește 1 000 HUF, obligației de a plăti 10 % dintr-o parte a subvenției de securitate socială, pe baza datelor de comercializare conform rețetelor din luna de referință, proporțional cu prețul de producție sau cu prețul de import (denumite în continuare împreună „prețul de producție”) (preț de producție/preț de consum), cu condiția să nu existe un alt produs care beneficiază de asemenea de finanțare publică, ale cărui substanță activă și cale de administrare să fie identice cu cele ale produsului în cauză, dar care să fie comercializat sub o altă marcă de un alt titular al unei autorizații de introducere pe piață. Obligația de plată se calculează pentru fiecare produs și pentru fiecare tip de subvenție.

(4) Obligația de plată stabilită la alineatul (1) este reglementată de dispozițiile Legii privind administrația fiscală și ale Codului general de procedură fiscală, sub rezerva derogărilor prevăzute de prezenta lege.

(5) Autoritatea fiscală de stat informează organismul de asigurări de sănătate cu privire la aprobarea acordului încheiat între titularul autorizației de introducere pe piață și distribuitor, menționată la alineatul (1), în termen de 8 zile de la data aprobării.

(6) Organismul de asigurări de sănătate responsabil cu gestionarea Fondului național de asigurări de sănătate comunică persoanei obligate la plată sau publică pe pagina sa internet, până cel târziu în a 10-a zi a celei de a doua luni calendaristice următoare lunii de referință, datele privind subvenția și comercializarea care sunt necesare pentru a îndeplini obligația de plată prevăzută la alineatul (1).

(7) În temeiul obligației de plată prevăzute la alineatul (1), titularul autorizației de introducere pe piață a medicamentului depune, până cel târziu în a 20-a zi a celei de a treia luni calendaristice următoare lunii de referință, o declarație la

autoritatea fiscală de stat, utilizând formularul pus la dispoziție de aceasta din urmă, și, în același timp, efectuează plata în contul deschis în acest scop specific de autoritatea fiscală la trezorerie.

(8) Organismul de asigurări de sănătate responsabil cu gestionarea Fondului național de asigurări de sănătate furnizează, în același timp cu serviciul de comunicare de date prevăzut la alineatul (6), un serviciu de comunicare de date pe cale electronică în beneficiul autorității fiscale de stat cu privire la datele necesare pentru controlul persoanelor obligate la plată.

(9) Autoritatea fiscală de stat transferă suma colectată în conformitate cu alineatul (1) în contul Fondului național de asigurări de sănătate deschis la trezorerie, prevăzut de o reglementare specială, și realizează transferul respectiv imediat după efectuarea plății.

II.2. Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)

Articolul 73

Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

Articolul 90

(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).

Articolul 273

Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.

III. Motivarea trimiterii preliminare

- 13 În Hotărârea pronunțată la 20 decembrie 2017 în cauza C-462/16 (Boehringer Ingelheim Pharma), Curtea a statuat că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie să fie interpretat în sensul că reducerea acordată, în temeiul unei legi naționale, de o întreprindere farmaceutică unei întreprinderi de asigurări private de sănătate conduce, în sensul articolului menționat, la o reducere a bazei de impozitare în favoarea acestei întreprinderi farmaceutice atunci când produsele farmaceutice sunt livrate prin intermediul unor comercianți cu ridicata unor farmacii care le eliberează unor persoane acoperite de o asigurare privată de sănătate care rambursează asiguraților săi prețul de cumpărare al produselor farmaceutice.
- 14 În Hotărârea pronunțată la 17 septembrie 2010 în cauza C-717/19 (Boehringer Ingelheim, Curtea a statuat că dispoziția menționată se opune unei reglementări naționale care prevede că o întreprindere farmaceutică nu poate deduce din baza sa de impozitare în scopuri de TVA partea din cifra sa de afaceri care provine din vânzarea de medicamente subvenționate de organismul de asigurări de sănătate de stat pe care o transferă acestui organism, în temeiul unui contract încheiat între acesta din urmă și întreprinderea respectivă, pentru motivul că sumele plătite în acest temei nu au fost determinate pe baza modalităților stabilite în prealabil de întreprinderea menționată în cadrul politicii sale comerciale, iar plățile respective nu au fost efectuate în scop promoțional.
- 15 Distribuitorii de produse farmaceutice contribuie la finanțarea sistemului maghiar de subvenționare a medicamentelor, pe de o parte, prin efectuarea de plăți către NEAK, în calitate de organism de asigurări de sănătate de stat, în temeiul unor contracte de drept civil încheiate în mod voluntar între părți. Reclamanta nu este obligată să încheie astfel de contracte cu NEAK, însă, dacă nu face acest lucru pentru un anumit produs farmaceutic, produsul respectiv nu va beneficia de finanțare publică. Curtea a statuat cu privire la astfel de plăți în Hotărârea pronunțată în cauza C-717/19.
- 16 Pe de altă parte, în temeiul articolului 36 alineatul (1) și al articolului 40/A alineatul (1) din Legea privind comercializarea medicamentelor, distribuitorii de produse farmaceutice sunt supuși unei obligații de plată suplimentară de 10 % și de 20 % proporțional cu prețul de producție în ceea ce privește medicamentele care beneficiază de finanțare publică. Această obligație de plată se caracterizează prin faptul că, deși autoritatea fiscală de stat colectează plata și verifică respectarea obligației, autoritatea menționată transferă imediat suma colectată către NEAK, precum și prin faptul că plata efectuată în favoarea NEAK în cadrul unei convenții de finanțare influențează valoarea obligației de plată *ex lege* și, în

plus, se pot efectua reduceri ale acestei obligații de plată în alte temeiuri. Indiferent de reduceri, consecința îndeplinirii efective a obligației de plată constă în faptul că persoana impozabilă care distribuie produse farmaceutice nu primește o parte din contraprestație. În însăși expunerea de motive a proiectului de lege care a introdus inițial obligația de plată *ex lege* se menționa că „*reprezintă o practică comercială curentă obținerea de către cumpărător a unei reduceri în funcție de volumul achiziției. Având în vedere că cel mai mare cumpărător de medicamente este sistemul de securitate socială, organismul de asigurări trebuie să fie beneficiarul reducerii referitoare la comercializarea medicamentelor subvenționate, care trebuie de asemenea să fie stabilită prin lege*”.

- 17 Pârâta susține că obligația de plată *ex lege* nu constituie o reducere de preț, pe de o parte, deoarece nu este vorba despre o reducere de preț care, având în vedere cantitatea de produs achiziționată în prealabil, este acordată până la îndeplinirea sa și, pe de altă parte, pentru că nu este acordată consumatorului final, astfel încât nu există o legătură directă între contraprestația vânzării efectuate de debitorul obligației de plată, plata și contraprestația plătită de consumatorul final. Obligația de plată *ex lege* este imperativă și nerez reciprocă, este menită să respecte dispozițiile bugetare privind subvenționarea medicamentelor și nu are niciun efect asupra sumei rămase de plătit de către pacient. Autoritatea fiscală acționează nu numai în calitate de colectoare de taxe, ci deține de asemenea competențe de control, iar reclamanta nu efectuează o rambursare în favoarea NEAK, ci îndeplinește o obligație de plată în favoarea trezoreriei. Capitolul IV din Legea privind comercializarea medicamentelor reglementează obligația de plată în temeiul convențiilor de finanțare, care este calificată drept o reducere de preț, în timp ce obligația de plată *ex lege* este reglementată în capitolul V din legea menționată și, prin urmare, nu poate fi calificată drept o reducere de preț. Obligația de plată *ex lege* constituie o taxă, deoarece din baza de impozitare a acesteia se poate deduce, pe de o parte, în temeiul articolului 38 alineatul (4) din Legea privind comercializarea medicamentelor, quantumul plăților efectuate pentru perioada de referință în temeiul convențiilor de finanțare, net de TVA, și, pe de altă parte, în temeiul articolului 36 alineatul (10) din aceeași lege, quantumul investițiilor pentru cercetare și dezvoltare, ceea ce nu ar fi posibil dacă obligația de plată *ex lege* nu ar constitui o taxă. În conformitate cu articolul 78 litera (a) din Directiva TVA, impozitele sunt incluse în baza de impozitare și, întrucât obligația de plată imperativă prevăzută la articolul 36 alineatul (1) și la articolul 40/A alineatul (1) din Legea privind comercializarea medicamentelor constituie o taxă specifică, aceasta nu poate fi calificată drept o reducere de preț care permite reducerea bazei de impozitare.
- 18 Instanța de trimitere consideră că nu este posibilă soluționarea litigiului dintre părți pe baza dreptului maghiar și a practicii autorității fiscale întemeiate pe acesta fără a lua în considerare dreptul comunitar, principiile fundamentale ale Directivei TVA și dreptul pe care trebuie să îl aplice instanța națională și fără a examina dacă dreptul maghiar și practica autorității fiscale întemeiate pe acesta sunt conforme cu cerințele care decurg din neutralitatea TVA-ului prevăzută de dreptul Uniunii, având în vedere că o întreprindere farmaceutică care transferă *ex lege*

către organismul de asigurări de sănătate de stat o parte din cifra sa de afaceri care provine din produse farmaceutice care beneficiază de finanțare publică nu are dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare ca urmare a faptului că plățile sunt efectuate *ex lege*, că din baza de impozitare a obligației de plată pot fi deduse atât plățile efectuate conform unei convenții de finanțare, cât și investițiile realizate de întreprindere pentru cercetare și dezvoltare în sectorul sănătății, și că suma de plată este colectată de autoritatea fiscală de stat, care o transferă imediat organismului de asigurări de sănătate de stat.

- 19 În opinia instanței de trimitere, în prezenta cauză, NEAK trebuie să fie considerată consumatorul final al livrărilor de bunuri efectuate de reclamantă, deoarece faptul că, în litigiul principal, beneficiarul direct al livrărilor medicamentelor respective nu este organismul de asigurări de sănătate de stat care rambursează *a posteriori* farmaciei cuantumul subvenției, ci asigurații înșiși care achită farmaciei suma rămasă de plătit nu este de natură să întrerupă legătura directă care există între livrarea de bunuri efectuată și contrapartida obținută (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punctul 45), astfel încât cuantumul încasat de administrația fiscală nu poate fi superior celui plătit de consumatorul final (Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, punctul 24, și Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punctul [46]). Din punctul de vedere al calificării drept reducere de preț, este necesar numai ca persoana impozabilă să nu fi primit în tot sau în parte contrapartida produselor sale (Hotărârea din 6 octombrie 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, punctul 51).
- 20 În conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, baza de impozitare se reduce cu suma corespunzătoare și în condițiile stabilite de statele membre. Având în vedere că, în contextul situației de fapt anterioare, nu s-a ridicat problema examinării unei obligații de plată stabilite *ex lege*, plată care trebuie efectuată la autoritatea fiscală, dar care este transferată în cele din urmă organismului de asigurări de sănătate de stat, Curtea nu a avut ocazia să abordeze aspectul dacă obligația de plată *ex lege* în discuție în prezenta cauză pe baza căreia sumele datorate sunt colectate de autoritatea fiscală care controlează de asemenea declararea și plata lor, pe care legislația națională o denumeste taxă pe medicamente și a cărei valoare este transferată imediat de autoritatea fiscală către NEAK, poate fi considerată o acordare a unei reduceri proporționale cu plățile efectuate de distribuitorul de produse farmaceutice în temeiul unei convenții de finanțare.

În aceste împrejurări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul neutralității fiscale este încălcat prin faptul că întreprinderile farmaceutice nu au dreptul de a reduce *a posteriori* baza de impozitare atunci când trebuie să îndeplinească o obligație de plată al cărei beneficiar direct este autoritatea fiscală de stat, dar suma plătită este destinată indirect NEAK, care suportă în cele din urmă prețul de achiziție a medicamentelor, astfel încât plata contribuie la finanțarea subvenției pentru medicamente.

IV. Alte aspecte de ordin procedural

[*omissis*] [considerații de drept procedural național]

Budapesta, 30 martie 2023.

[*omissis*] [semnături]

DOCUMENT DE LUCRU